

FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA  
JÉSSICA BATISTA LOPES FERRAZ

**ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER  
CULTO**

CARATINGA  
CURSO DE DIREITO  
2017

FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA  
JÉSSICA BATISTA LOPES FERRAZ

**ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER  
CULTO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito das Faculdades Doctum de Caratinga, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Constitucional.

Orientador: Mestre Rodolfo de Assis Ferreira.

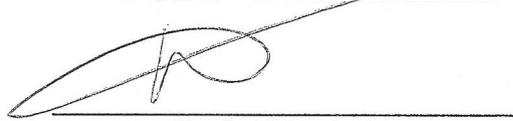
CARATINGA  
CURSO DE DIREITO  
2017

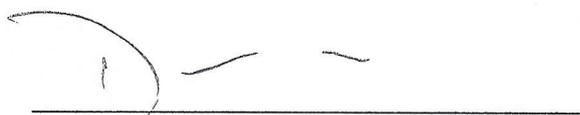
TERMO DE APROVAÇÃO

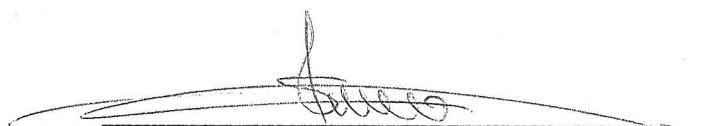
O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: Alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto elaborado pelo aluno **Jéssica Batista Lopes Ferraz** foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito da FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA, como requisito parcial da obtenção do título de

**BACHAREL EM DIREITO.**

Caratinga 11 de 12 2017

  
Prof. Orientador

  
Prof. Avaliador 1

  
Prof. Avaliador 2

*Dedico este trabalho aos meus avós  
e a toda a minha família.*

"Nós somos aquilo que amamos - Rubem Alves"

## **ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF/88 – Constituição Federal de 1988

§ - Parágrafo

p. – página

art. – artigo

STF – Supremo Tribunal Federal

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

PGR – Procuradoria Geral da República

RE – Recurso Extraordinário

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ITCD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

## RESUMO

O presente trabalho se propõe a fazer uma reflexão sobre a abrangência da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. O escrito abordará o não suficientemente explorado tema da imunidade tributária que beneficia os templos religiosos, mas especificamente sobre o alcance dado aos dispositivos constitucionais que versam sobre o referido instituto, culminando com a conclusão de que o patrimônio, à renda e aos serviços precisam estar adstritos ao desenvolvimento de suas atividades essenciais, com fulcro religioso e não mercantil, para serem beneficiados pela imunidade, sob pena de desvirtuar a finalidade do instituto e afrontar os princípios da legalidade e da isonomia tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributos. Imunidade Tributária. Templos de qualquer culto. Limites.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>CAPÍTULO 1 - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR.</b>	<b>9</b>
<b>CAPÍTULO 2 - AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>12</b>
2.1 Diferenças entre Imunidade Tributária e Isenção Tributária .....	13
2.2 Fundamentos da imunidade tributária .....	15
<b>CAPÍTULO 3 - DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.</b>	<b>18</b>
3.1 Princípio da Liberdade Religiosa .....	20
3.2 Laicidade.....	22
3.3 Das extensões interpretativas .....	27
3.3.1 Teoria Restritiva .....	28
3.3.2 Teoria Liberal .....	30
3.3.3 Teoria Moderna .....	32
<b>CAPÍTULO 4 - EXTENSÕES E LIMITES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO .....</b>	<b>34</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>40</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>43</b>

## INTRODUÇÃO

O legislador constituinte, visando assegurar o cumprimento dos valores inerentes à Constituição Federal de 1988, sobretudo no que é pertinente ao direito à livre manifestação religiosa, ao definir o sistema tributário e a competência tributária, estabeleceu, no artigo 150, IV, alínea b do dispositivo constitucional, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Cabe ressaltar que o parágrafo 4º do artigo 150 da CF/88 preconiza que a imunidade aos templos de qualquer culto é extensiva ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas.

Entretanto, observa-se que o dispositivo constitucional não estabeleceu requisitos objetivos mínimos para delimitar a incidência da imunidade fiscal dos templos de qualquer culto.

A ausência de requisitos objetivos para determinar em quais hipóteses haverá incidência de imunidade religiosa no que tange à renda, patrimônio e serviços prestados pelas entidades religiosas, resultou em diversas teorias no campo doutrinário e jurisprudencial, e na medida em que ampliam as possibilidades interpretativas dificulta o efetivo cumprimento da finalidade deste instituto.

Tal aspiração de que a imunidade tributária visa proteger direitos fundamentais e valores sociais não condiz com a realidade atual. Ao contrário, a imunidade tributária religiosa, quando interpretada de forma muito extensiva, enseja o desvirtuamento da finalidade social deste benefício, ferindo, inclusive, os princípios da legalidade e da isonomia tributária.

Por esta razão, é necessário um estudo mais aprofundado sobre tal matéria para melhor compreender os fundamentos da imunidade religiosa e determinar abrangência da mesma de acordo com os valores inerentes à Constituição Federal de 1988.

Para tanto, será realizada uma pesquisa bibliográfica, realizada com base em material publicado em livros, jornais, revistas e sites na internet.

É essencial, nesta pesquisa, a coleta de informações obtidas do Direito Constitucional e do Direito Tributário. Assim, a metodologia deste trabalho concentrará esforços na associação e no confronto de ideais de diversos autores das áreas de Direito Constitucional e Direito Tributário, de modo a fomentar o desenvolvimento de novas premissas e conclusões.

Importante destacar que o presente trabalho não advoga pelo fim da imunidade religiosa no Brasil. O objetivo do presente estudo consiste tão somente na análise crítica do alcance da referida imunidade. O que se propõe, então, é uma reflexão sobre a abrangência da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Como marco teórico do estudo em epígrafe, tem-se as ideias sustentadas por Hugo de Brito Machado, cuja tese central de seus trabalhos aponta a necessidade de se estabelecer limites à imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

O escrito abordará inicialmente, nesse sentido, o não suficientemente explorado tema da imunidade tributária que beneficia os templos religiosos, refletindo se esta é o conteúdo essencial de um direito fundamental ou é tão somente um instrumento para auxiliar na garantia à liberdade de crença.

A monografia será dividida em quatro capítulos. O primeiro deles tratará sobre o instituto da competência tributária e dos limites ao poder de tributar.

O segundo capítulo, por sua vez, abordará os conceitos de imunidade tributária e os institutos jurídicos semelhantes, buscando diferenciá-los. Tratará também sobre os fundamentos da imunidade tributária e as espécies deste instituto previstas na Constituição Federal de 1988.

O terceiro capítulo versará sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto e o contexto histórico no qual foi concebido esta imunidade fiscal. Neste capítulo será abordado ainda o princípio da proteção à liberdade religiosa e da Laicidade que norteiam a aplicação da imunidade aos templos de qualquer culto.

Abordará, ainda, as teorias interpretativas a respeito da extensão da imunidade fiscal concedida às entidades religiosas.

Por fim, no capítulo final será realizada uma análise sobre as correntes doutrinárias e jurisprudenciais que versam sobre o tema, buscando compreender as extensões e limites da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, sob a ótica dos princípios da legalidade e da isonomia tributária.

A partir de então, encontra-se substrato à confirmação da hipótese que os recursos oriundos deste benefício tributário obtidos pela entidade precisam estar adstritos ao desenvolvimento de suas atividades essenciais, com fulcro religioso e não mercantil, conforme preconiza o §4º do artigo 150 da Constituição Federal de 1998, sob pena de desvirtuar a finalidade do instituto e afrontar os princípios da legalidade e da isonomia tributária.

## CAPÍTULO 1- COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR

O poder constituinte adotou, nos termos do artigo 3º da Carta Magna de 1988, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos”. (BRASIL, 1988).

É cediço que para garantir os direitos fundamentais elegidos como objetivos da República Federativa do Brasil o Estado necessita arrecadar recursos financeiros. Ora, o exercício dos poderes atribuídos ao Estado e a manutenção de sua estrutura demandam custeio, é necessário gasto com pessoal, obras, materiais de consumo e diversos outros tipos de suporte.

Os objetivos políticos, sociais e econômicos de um Estado, portanto, só podem ser realizados mediante o ingresso de receitas públicas e essa necessidade é perfeitamente satisfeita pela cobrança de tributos.

Nesse sentido, o autor Leandro Paulsen (2012) leciona:

Os tributos figuram, na Constituição Federal brasileira, como meios para a obtenção de recursos por parte dos entes políticos. Ademais, como na quase totalidade dos Estados modernos, a tributação predomina como fonte de receita [...] (PAULSEN, 2012, p. 8)

A arrecadação de tributos pelo Estado visa, justamente, obter recursos financeiros dos particulares para o financiamento de suas atividades básicas. Por isso, o Estado precisa, no exercício de sua soberania, tributar.

Pensando nisso, o poder constituinte de 1988, atribuiu ao Estado o poder para legislar, fiscalizar e arrecadar tributos, conforme artigo 145 da Carta Magna, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir os seguintes tributos:  
I- impostos;  
II- taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;  
III- contribuição de melhoria, decorrentes de obras públicas. (BRASIL, 1988).

Observa-se que a Constituição Federal não buscou criar tributos, apenas garantir aos entes federativos a prerrogativa de instituí-los. Esta prerrogativa é chamada de competência tributária.

Nos claros dizeres de Carraza, a competência tributária pode ser definida como “a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”. (CARRAZA, 2008, p. 505).

A competência tributária, portanto, pode ser encarada como poder que a Constituição Federal conferiu ao Estado para que institísse seus respectivos tributos.

Todavia, a competência tributária outorgada aos entes da federação não é absoluta, ela encontra limitações prescritas pelo próprio diploma constitucional.

Para Luciano Amaro as “limitações ao poder de tributar integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar”. (AMARO, 2014, p. 129).

O primeiro limite estabelecido pela Constituição é justamente a partilha de competência entre os entes políticos da federação, quais sejam União, estados-membros, Distrito Federal e municípios.

O poder constituinte optou por um sistema de partilha de competências entre os entes da administração pública direta. Tem-se assim que cada um deles tem aptidão para criar tributos.

Eduardo Sabbag (2015), nessa esteira, leciona:

[...] a própria Constituição Federal (arts. 153, 155 e 156) faz a repartição da força tributante estatal entre as esferas políticas (União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal), de forma privativa e cerrada. (SABBAG, 2015, p. 56).

O Autor refere-se à competência privativa atribuída com exclusividade a cada um dos entes da administração pública direta para instituir impostos. Os artigos 153, 155 e 156 da CF/88 demarcam o campo de incidência tributária de cada um dos entes da Administração Direta.

Os limites ao exercício da competência tributária desdobram-se também nos princípios constitucionais e nas imunidades tributárias. O mesmo autor leciona:

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias estão inseridas nos arts. 150, 151, e 152 da Carta Magna. (SABBAG, 2012, p. 56)

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, os princípios tributários “existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder.” (MACHADO, 2008, p. 52).

Embora princípios e imunidades produz uma limitação constitucional ao poder de tributar, princípios tributários como legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, irretroatividade e outros, na concepção de Aliomar Baleeiro, não podem ser confundidos com a imunidade. É que esta última estabelece uma área de incompetência onde os entes federados não podem instituir tributos, enquanto que aqueles são contornos, normas gerais que norteiam os entes federados no exercício de seu poder tributário. (BALEIRO, 2015, p. 115-116).

Cabe ressaltar que Paulo de Barros Carvalho discorda: a imunidade não pode ser definida como uma limitação constitucional às competências tributárias, pois é justamente uma das formas de demarcação de competência. (BARROS, 2011, p. 223-224). Nas palavras do autor:

[...] a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram. (BARROS, 2011, p. 227).

De toda forma, independentemente de as imunidades constituírem ou não limites ao poder de tributar, estabelecerem ou não uma competência negativa, tanto as imunidades quanto os princípios tributários guardam nítida importância na fixação de limites à competência tributária dos entes federados.

Todavia, por não terem relação direta com o tema, os princípios tributários não serão abordados mais profundamente no presente trabalho.

A imunidade tributária, em contrapartida, é assunto fundamental para o desenvolvimento deste trabalho e por ser indispensável ao objeto do tema estudado, a sua abordagem será feita em capítulo próprio.

## CAPÍTULO 2 - AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

O artigo 150 da Constituição Federal, além de contemplar os princípios constitucionais tributários, veda também, em seu inciso VI, os entes da federação de instituir impostos sobre determinadas pessoas, bens ou situações. Esta vedação é conhecida como 'imunidade tributária'.

Cabe ressaltar que o vocábulo imunidade não está previsto expressamente no texto constitucional. Trata-se de termo adotado pela doutrina.

Assim, constitui imunidade a vedação expressa, imposta pela Constituição, a qualquer ente da administração pública direta (União, estados-membros, municípios e Distrito Federal) de exigir de determinadas pessoas, bens ou situações o pagamento de tributo.

Nas palavras de Regina Helena Costa (2011), imunidade tributária pode ser definida como:

[...] exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais que confere direito público subjetivo à certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação. (COSTA, 2011, p. 53)

A imunidade tributária é, portanto, uma impossibilidade de exigência fiscal, um direito concedido pela Constituição, através de suas normas e regras pré-estabelecidas, que dispensa determinadas pessoas, bens ou situações do pagamento de tributos.

Luciano Amaro (2014), nesse sentido, leciona que a imunidade tributária é a:

[...] a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. (AMARO, 2014, p. 176).

Não é sem razão dizer ser a imunidade tributária, inserida no contexto de limitação, uma vedação à cobrança de tributos das pessoas, bens ou situações protegidas pelo legislador constituinte.

Hugo de Brito Machado (2004), nessa esteira, entende que:

Imunidade é o obstáculo decorrente da regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência. (MACHADO, 2004, p. 51).

Assim sendo, a imunidade tributária configura-se como uma limitação constitucional ao poder de tributar. Em outras palavras, não pode sobrevir tributação sobre aquilo que é considerado imune pela própria CF/88.

Cumprir destacar que existem outros institutos que também resultam no não pagamento de tributos, mas que não devem ser confundidos com a imunidade. É o caso, por exemplo, da isenção tributária.

Importante discorrer brevemente acerca deste dispositivo tributário a fim de distingui-lo da imunidade, ressaltando suas particularidades.

## **2.1 Diferenças entre Imunidade Tributária e Isenção Tributária**

Apesar do efeito prático do instituto da imunidade tributária e da isenção serem o mesmo, qual seja, o não pagamento do tributo, estes dois não se confundem. Registre-se, ainda na parte conceitual das imunidades tributárias, a diferença entre esta e a isenção.

Conforme já estudado, a Constituição Federal tem duas tarefas básicas em matéria tributária: uma é dar aptidão para que o ente federativo institua tributo e a outra é limitar esse poder de tributar. Isso significa dizer que essa aptidão para criar tributos não é ilimitada, muito pelo contrário, a própria constituição em seu artigo 150 traz várias limitações ao poder de tributar. Uma dessas limitações é justamente a imunidade.

A imunidade estabelece de modo expreso a incompetência das pessoas políticas para instituir tributos que alcancem situações específicas contidas no texto constitucional.

Na imunidade, portanto, há falta de competência. O ente federativo que, como regra geral pode exigir aquele tributo, não poderá exercer o poder de tributar sobre determinadas pessoas ou determinadas situações.

A isenção, por sua vez, é uma modalidade de exclusão do crédito tributário, um benefício fiscal previsto em lei ordinária onde o legislador concede ao contribuinte a dispensa do pagamento de determinado do tributo.

Na isenção tributária, portanto, o ente federativo tem competência, mas não a exerce inteiramente.

Nas palavras de Bruno Bastos de Oliveira (2014):

A imunidade exclui a própria competência tributária. Isto significa que o legislador, em face da existência de norma constitucional vedatória, não detém competência para, mediante a edição de lei, atingir pessoas ou coisas imunes. As pessoas ou as coisas imunes não podem ensejar o surgimento da obrigação tributária. No caso da isenção tributária, o legislador competente para instituir o tributo decide que o tributo não incidirá em certas circunstâncias, ou relativamente a certas pessoas ou coisas. Tratando-se de imunidade tributária, o legislador sequer tem competência para instituir o imposto que possa atingir pessoa ou coisa imune. (OLIVEIRA, 2014, p. 145).

A imunidade, nesse sentido, se encontra no plano da competência tributária enquanto que a isenção está no plano do exercício desta competência.

Aliomar Baleeiro registra que no caso da imunidade, os entes políticos estão proibidos de instituir os impostos, enquanto na isenção eles estão proibidos de cobrar o tributo. (BALEIRO, 2015, p. 116).

Observa-se, ainda, outra característica que difere os dois institutos: enquanto a imunidade tributária deriva de um dispositivo constitucional, a isenção deriva de uma lei ordinária. Hugo de Brito Machado (2007), nesta esteira, leciona:

Imunidade é a exclusão da hipótese de incidência tributária constitucionalmente qualificada, enquanto isenção é a exclusão da hipótese de incidência tributária infraconstitucionalmente qualificada. (MACHADO, 2007, p. 251).

Assim, a imunidade é norma constitucional, instrumento de limitação de competência tributária, enquanto que a isenção ocorre por meio de legislação ordinária e constitui um afastamento do exercício da competência tributária, já concedida anteriormente.

Posto isso, conclui-se que não há que se confundir imunidade tributária com isenção tributária por se tratarem de institutos jurídicos diversos, com finalidades distintas.

## 2.2 Fundamentos da imunidade tributária

O poder constituinte considerou importante conceder imunidade tributária a um número considerável de entidades. A Carta Magna traz expressamente, em seu artigo 150, vasto rol de imunidades tributárias. *In verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] VI – instituir impostos sobre:

- a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) Templos de qualquer culto;
- c) Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL, 1988).

A imunidade tributária, como se pode observar no referido dispositivo, trata da não incidência de impostos sobre entidades que auxiliam o Estado no desenvolvimento da educação e assistência social e na própria democracia.

É inegável, portanto, que o legislador julgou relevante conceder imunidade tributária em certas situações, a fim de preservar princípios e valores que considerou relevante. Mas afinal, sob quais fundamentos foram estabelecidas as imunidades tributárias? É o que se buscará responder no tópico seguinte.

Primeiramente, é importante esclarecer que não há pretensão, no presente trabalho, encontrar um fundamento único e absoluto para a imunidade tributária, até mesmo porque são várias as causas e razões pela qual o legislador constituinte julgou relevante conceder imunidades tributárias.

Entretanto, analisando os sujeitos e situações que são beneficiadas pela imunidade tributária percebe-se que a finalidade desse instituto é preservar princípios e valores que a constituição considera relevantes, como, por exemplo, a educação, trabalho e liberdade religiosa.

Observa-se que tais valores correspondem às necessidades da própria sociedade. Desta forma, pode-se dizer que o interesse social é o que legitima a desoneração fiscal através das imunidades tributárias.

Nesse sentido, Peres (2003) leciona que:

[...] as justificativas para a existência das normas imunizantes estão ligadas a conceitos de natureza política e social de determinada sociedade em dado período histórico, com o escopo de garantir as liberdades individuais via exoneração de tributos para não embaraçar a existência de direitos socialmente relevantes. (PERES, 2003).

Nessa esteira, a imunidade fiscal, é um dos mecanismos de proteção os direitos básicos do homem, que o poder constituinte estabelecer visando garantir que as condições indispensáveis para o desenvolvimento social fossem efetivamente cumpridas.

Luciano Amaro também define, de maneira sucinta, alguns fundamentos das imunidades tributárias:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes. (AMARO, 2014, p. 176).

Assim, a imunidade tributária visa, enquanto dispositivo constitucional, assegurar o cumprimento dos direitos sociais que a própria constituição estabeleceu como direitos básicos inerentes à pessoa humana, como os direitos à liberdade, igualdade, a saúde, educação, a honra, a livre manifestação religiosa, etc.

Desta forma, é possível concluir que a imunidade tributária não pode ser definida como um privilégio ou um favor fiscal que a constituição concedeu a determinadas entidades. Nas palavras de Gustavo Tepedino, “[...] ao conceder uma imunidade, a Constituição não está concedendo um benefício, mas tutelando um valor jurídico tido como fundamental para o Estado.” (TEPEDINO, 1994, p. 12).

A proteção e o incentivo conferido as instituições supramencionadas através da imunidade tributária faz-se necessária em razão da importância das atividades que estas exercem em prol do interesse coletivo.

Portanto, impedir que essas entidades estivessem suscetíveis à tributação também é uma forma de garantir que o Estado cumpra com os objetivos definidos como fundamentais da República Federativa do Brasil. A doutrina, nesse sentido, leciona:

Trata-se, portanto, de proteção ao mínimo existencial. Mas não só. Deve-se entender a imunidade também como uma forma de preservar as instituições básicas do Estado, tal o caso das instituições voltadas para a democracia e dos entes que se empenham na gestão e manutenção da administração pública e prestação de serviços públicos. (SIQUEIRA, 2011, p. 40).

Ora, é cediço que o Estado não é capaz de atuar sozinho de forma eficaz na prestação de serviços básicos que buscam garantir a plena satisfação dos direitos fundamentais e desonerar tais instituições é a forma que o legislador encontrou de facilitar o exercício destas atividades do Estado constitucionalmente positivadas.

Partindo deste pressuposto, a imunidade não é um privilégio concedido a determinada entidade, mas uma proteção a determinados bens jurídicos que o legislador constituinte brasileiro considerou relevantes.

Desta forma, como a função desempenhada pela entidade é que legitima a sua imunidade, é necessário o ente beneficiado esteja, de fato, exercendo a sua atividade em consonância com a sua finalidade social. Caso contrário, a concessão da imunidade tributária a uma determinada entidade implicará na violação dos princípios constitucionais da legalidade, da igualdade e da livre concorrência, ao passo que se uma determinada entidade possuir, em caráter individual, vantagens fiscais em detrimento das demais, dificultará a competitividade entre elas nas relações de mercado.

Ora, a aplicação das imunidades, que conferem efetividade aos direitos fundamentais, não podem afrontar os demais princípios basilares do direito. Para sua aplicação, devem ser observados os parâmetros que justifiquem o tratamento desigual despendido ao beneficiado.

### **CAPÍTULO 3 - DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Vistas as linhas gerais e introdutórias acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar e conseqüentemente as imunidades tributárias, é possível adentrar na parte específica do presente trabalho: a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

A imunidade dos templos religiosos, prevista no art. 150, VI, b, CF/88, demarca uma norma constitucional de não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto.

Conforme já analisado, as imunidades tributárias pressupõem necessariamente um bem jurídico coletivo a ser tutelado, de modo que consagre sua função social e reverta-se em um benefício para toda sociedade, sob pena de afronta ao princípio da legalidade e da isonomia tributária.

Ora, se a regra é que as atividades do Estado devem ser financiadas por todos os membros da sociedade, o benefício fiscal da imunidade deve ser aplicado com cautela para evitar que ele se estenda a pessoas diferentes daquelas que a Carta Magna pretendeu proteger.

Quando o legislador constitucional assegurou o direito subjetivo dos templos de qualquer culto de não serem tributados, ele buscou proteger os fins e objetivos que as entidades religiosas se propõem a cumprir.

Embora o Brasil seja um Estado laico, as entidades religiosas desempenham, inegavelmente, uma função social no país e geram benefícios à coletividade. O objetivo central das entidades religiosas - pelo menos em tese - é prestar apoio às pessoas através da religiosidade, da caridade, dentre outras questões humanitárias.

Além dos templos construídos para professar a fé, as entidades religiosas muitas vezes criam instituições assistenciais e educacionais sem fins lucrativos, que desenvolvem atividades voltadas ao ensino de pessoas carentes, à prevenção e recuperação dos vícios em álcool e outras drogas, ao tratamento de doenças mentais, entre outras.

Nada mais justo, portanto, do que o dispositivo constitucional impedir a incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto que atuam em substituição e complementação das atividades do Estado em razão da própria ineficiência deste.

Outro valor justificador da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é a liberdade religiosa. Nas palavras de Antônio Roque Carrazza, a imunidade religiosa “representa a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, VI, VII e VIII, da CF”. (CARRAZZA, 2010, p. 809)

Tais dispositivos assim prescrevem:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias;

VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII – ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

Observa-se que a Constituição Federal procurou assegurar em seus dispositivos normativos não só o direito à liberdade de escolha da fé e do pensamento religioso, mas também a proteção aos locais de culto e suas liturgias, bem como o livre exercício dos cultos religiosos.

Como a cobrança de impostos aos templos de cultos poderia vir a ser um embaraço ao exercício da crença, o legislador buscou respaldar as entidades religiosas e garantir-lhes privilégios, inclusive constitucionais. Nas palavras do autor:

[...] As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embargar o exercício de cultos religiosos. A constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças. Uma das fórmulas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto. (CARRAZZA, 2009, p. 618).

A intenção do legislador constitucional, ao dispensar as instituições religiosas do pagamento de tributos, portanto, foi de tornar as suas atividades menos onerosa, possibilitando sua manutenção e evitando a submissão destas ao Estado, bem como permitir que estas entidades ampliem sua atuação na prestação de serviços assistenciais.

Nesse sentido, a imunidade dos templos de qualquer culto compreende uma forma de resguardar os interesses precípuos das entidades religiosas e a eficácia da

norma fundamental da liberdade de crença e do livre exercício de cultos religiosos. Em outras palavras, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é um dispositivo constitucional de reafirmação do direito à liberdade de crença e prática religiosa.

Por ter relação direta com o tema, será abordado mais profundamente em tópico próprio, o princípio da liberdade religiosa na visão de diversos doutrinadores brasileiros.

### **3.1 Princípio da Liberdade Religiosa**

A Constituição Federal busca garantir vários direitos fundamentais inerentes ao ser humano. Dentre os inúmeros valores assegurados, destaca-se, a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, no qual fica assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias.

Thiago Massao Cortizo Teraoka (2010), em sua tese de doutorado, aduz que a liberdade religiosa ressurge como um tema atual e de suma importância para a sociedade atual:

No Brasil, também há a imposição da realidade multicultural em termos religiosos. A influência das religiões afro-brasileiras, antes abertamente discriminada, é perceptível desde há muito tempo. A decadência da Igreja Católica “tradicional” e a ascensão dos movimentos carismáticos também são sentidas. É crescente a influência econômica e política dos “evangélicos” e suas incontáveis divisões internas herdadas do protestantismo tradicional. Além disso, avança o islamismo no sul do Brasil, as religiões adeptas às filosofias orientais, as crenças baseadas em comunicações com extraterrestres e o neopaganismo. Tudo isso se soma à influência dos meios de comunicação social, como instrumentos notadamente utilizados com o objetivo de divulgação e ensino da fé. E, nesse contexto, o direito fundamental à liberdade religiosa ressurge como um problema atual, frequentemente levado aos tribunais, de interesse dos estudiosos do direito constitucional. (TERAOKA, 2010, p. 26).

Os direitos fundamentais da liberdade religiosa assegurados pela Carta Magna de 1988, segundo José Afonso da Silva são classificados em três categorias: a liberdade de crença; a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa. (SILVA, 2014, p. 248).

Cumprе ressaltar que, a liberdade de crença compreende a liberdade de ter ou de não ter crença, contemplando o direito de mudar de religião, assim como o de

não professar qualquer religião que seja. A vedação do ordenamento jurídico brasileiro é no sentido de haver qualquer embaraço ao livre exercício de crença.

A religião tem como característica a celebração de cerimônias, ritos, reuniões, etc., assim seriam incoerentes a proteção da liberdade de crença e a vedação à liberdade de culto. Pensando nisto, o legislador constituinte assegurou o livre exercício de cultos e, de maneira ampliativa, concedeu a proteção aos locais de culto e das suas liturgias.

Conforme Kildare Gonçalves Carvalho “a liberdade de culto é a liberdade de exteriorizar a fé religiosa, mediante atos e cerimônias, como procissões, adorações, cantos sagrados, missas, sacrifícios, dentre outros”. (CARVALHO, 2011, p. 683).

E por fim, a liberdade de organização religiosa, que nas palavras de José Afonso da Silva “diz respeito à possibilidade de estabelecimento e organização das igrejas e suas relações com o Estado”. (SILVA, 2014, p. 252).

Sobre a garantia da liberdade religiosa, o professor Jorge Miranda (2000) relata que:

A liberdade religiosa não consiste apenas em o Estado a ninguém impor qualquer religião ou a ninguém impedir de professar determinada crença. Consiste ainda, por um lado, em o Estado permitir ou propiciar a que seguir determinada religião o cumprimento dos deveres que dela decorrem (em matéria de culto, de família ou de ensino, por exemplo) em termos razoáveis. E consiste, por outro lado (e sem que haja qualquer contradição), em o Estado não impor ou não garantir com as leis o cumprimento desses deveres. (MIRANDA, 2000, p. 409).

No sentido de expressar que o princípio da liberdade religiosa está totalmente relacionado com o princípio constitucional da igualdade. Teraoka aduz que “somente há liberdade religiosa em sentido moderno onde há igualdade de tratamento a todas as organizações religiosas e também de seus membros, permitindo o culto público e, aos últimos, o acesso a cargos públicos”. (TERAOKA, 2010, p. 24).

Observa-se, portanto, a existência de garantia constitucional de proteção às religiões. Mas nem sempre a liberdade religiosa foi protegida pela legislação brasileira.

A Constituição do Império de 1824 previa a liberdade religiosa, no entanto de forma limitada, já que o catolicismo era a religião oficial do Império e os cultos permitidos eram somente os domésticos.

O art. 5º da Constituição de 1824 dispunha que:

Art. 5º. A Religião Catholica Apostólica Romana continuará a ser a Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo.

Observa-se que de acordo com este dispositivo, apenas o culto da religião católica apostólica romana era permitido. As demais religiões estavam proibidas de serem exteriorizadas. Somente a partir da Carta Magna de 1891 é que a liberdade e o livre exercício da crença passaram ser assegurados constitucionalmente.

Desde então, o Estado passou a ter o dever de assegurar a liberdade religiosa de maneira mais ampla possível, desde que o exercício da religiosidade não afrontasse qualquer dispositivo legal ou princípio constitucional.

Desta forma, não cabe ao Estado fazer qualquer distinção ou juízo valorativo acerca das religiões. Ao contrário, ele deve aceitar e reconhecer como tal qualquer atividade religiosa que assim se autodenomine. Isto porque cabe a ele interpretar o princípio da liberdade religiosa em conformidade com os princípios constitucionais, entre eles o da laicidade estatal.

Observa-se, assim, que o princípio da liberdade religiosa está diretamente ligado ao princípio da Laicidade do Estado. A fim de reafirmar este posicionamento, será analisado no tópico seguinte o princípio da laicidade do Estado, que também tem como uma de suas funções a de garantir e proteger a liberdade de crença do indivíduo e por fim as formas de proteção aos cultos religiosos.

### **3.2 Laicidade**

Com a intenção de preservar a neutralidade do mesmo perante as igrejas e cultos religiosos, o art. 19, I, da CF/88 estabeleceu o caráter laico do Estado, ao proibir que os entes públicos lhes embarquem o funcionamento ou os subvençionem, ressalvada, nos limites da lei, a colaboração de interesse público.

A laicidade pressupõe, nesse sentido, a exclusão da influência da religião no estado. Portanto, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão criar religiões ou seitas, contribuir financeiramente para que a entidade exerça a atividade religiosa, bem como, dificultar ou restringir o exercício dos atos religiosos.

Cumprir ressaltar que a laicidade de um Estado não significa que ele é contrário às religiões. Ao contrário, são tarefas do Estado Laico garantir a liberdade religiosa - independentemente da religião professada, se abster de conceder mais regalias e benefícios legais a determinadas religiões e garantir que todos os cidadãos tenham a liberdade de professar ou não uma fé religiosa.

Apesar de o texto constitucional não determinar de forma expressa que o Estado brasileiro é laico, extrai-se do referido dispositivo que o poder constituinte de 1988 não estabeleceu uma religião oficial. Ao contrário, buscou assegurar a liberdade de culto a todas as religiões, inovando em relação às outras constituições passadas que condicionavam o exercício dos cultos religiosos de acordo com suas próprias conveniências políticas e sociais.

A separação entre Igreja e Estado no Brasil consolidou-se junto com a proteção à liberdade religiosa na Constituição Republicana de 1891, por meio do Decreto 119 – A de autoria de Rui Barbosa.

Em relação ao desenvolvimento histórico do princípio da laicidade no Brasil, Márcio Eduardo Pedro Morais (2014) assevera que:

A institucionalização oficial da separação Estado-Igreja ocorrerá somente em 1890, havendo a constitucionalização dessa separação em 1891. Após 1891 todas as Constituições brasileiras posteriores preverão o modelo de separação, que é um dos requisitos do Estado laico, que coaduna com o Estado Democrático de Direito. (MORAIS, 2014, p. 21).

Conforme assinala Jorge Miranda, o Estado Laicista é a oposição relativa do Estado à religião. (MIRANDA, 2000, p. 406).

O professor José Afonso da Silva expõe três sistemas de relação entre a Igreja e o Estado: a confusão, a união e a separação. No sistema da confusão, o Estado se mistura com determinada religião, como é o exemplo do Vaticano. Na união, observam-se relações jurídicas entre o Estado e a Igreja, fato ocorrido no Brasil Império. E por fim, a separação, sistema atual adotado pelo Brasil, em tal hipótese há o reconhecimento por parte do Estado da liberdade de cultos, porém, não há a intervenção no funcionamento dos templos. (SILVA, 2014, p. 252-253).

O princípio da laicidade é formado pelo princípio da liberdade religiosa, juntamente com o princípio democrático e o princípio da igualdade. Assim aduz Márcio Eduardo Pedrosa Morais (2014):

Sendo a religião um aspecto importante para o ser humano, fundamental é a liberdade de crer ou não crer, ou seja, a liberdade religiosa. Esse princípio da liberdade religiosa juntamente com o princípio democrático e o princípio da igualdade compõem o princípio da laicidade. Quando me refiro a Estado laico, sublinho tratar de um Estado que conecta esses três princípios, ou seja, garante a democracia, a igualdade e a liberdade, principalmente liberdade religiosa. Neste sentido, é fundamental frisar constituir a liberdade religiosa princípio do Estado Constitucional Democrático de Direito, que consagra a dignidade da pessoa humana, princípio matriz do ordenamento jurídico brasileiro. Importante destacar também que, ao me referir a princípio não estou trabalhando os clássicos princípios gerais do Direito, de acordo com a teoria das fontes do Direito, mas sim os princípios na visão neoconstitucionalista, sob uma ótica da revisão das fontes do Direito. (MORAIS, 2014, p. 26).

No mesmo sentido, Joana Zylbersztajn (2012) afirma que:

É possível entender que a laicidade consiste na garantia da liberdade religiosa e da não submissão pública a normas religiosas e rejeição da discriminação, compreendida em um contexto em que a legitimidade do Estado não se encontra mais no divino, mas na legitimação democrática constitucional, garantidora de direitos fundamentais. Ou seja, a laicidade relaciona-se com a democracia, com a liberdade e com a igualdade. (ZILBERSZTAJN, 2012, p. 37).

A mesma autora aborda, em sua tese de doutorado, uma interessante distinção entre Estado laico e separação entre Estado e Igreja. O simples fato de um Estado não ter uma religião como oficial não é suficiente para garantir que o mesmo seja laico. Neste sentido, Zylbersztajn (2012) destaca que:

A laicidade pressupõe que o Estado esteja legitimado na soberania popular em detrimento dos dogmas religiosos, bem como a garantia da igualdade e da liberdade entre os cidadãos que professam diferentes crenças. A separação institucional entre Estado e Igreja é um dos elementos que possibilitam a observância dos elementos constituidores da laicidade. (ZILBERSZTAJN, 2012, p. 41).

Ademais, cumpre observar que laicidade não quer dizer desafeição do Estado com a Igreja, ao contrário, ao Estado laico compete garantir a prática da liberdade religiosa. Cabe a ele a função de assegurar toda e qualquer liberdade de crença, de culto, bem como prezar pela tolerância religiosa, para que todos exerçam livremente suas convicções religiosas. Nas palavras de Joana Zylbersztajn: “a laicidade do Estado é instrumento essencial para a garantia da liberdade religiosa”. (ZILBERSZTAJN, 2012, p. 52).

Pelo exposto, constata-se que ao Estado laico não é permitido impor normas de cunho religioso, mas este tem o dever de ser responsável pela garantia da

liberdade religiosa, assegurando a todos proteção contra qualquer forma de discriminação, de maneira sempre igualitária. Por conseguinte, é de suma importância o Estado laico para a garantia da liberdade religiosa.

Na contramão do princípio da Laicidade do Estado, o STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4439, na qual a Procuradoria-Geral da República (PGR) questionava o modelo de ensino religioso nas escolas da rede pública de ensino do país, por 6 votos a 5, permitiu o ensino religioso confessional, ou seja, com vinculação a crença específica).

Na ação, a PGR defendia que a única forma de compatibilizar o princípio da laicidade do Estado consagrado pela CF/88, no art. 19, inciso I, com o ensino religioso nas escolas públicas (artigo 210, parágrafo 1º), de matrícula facultativa, é através da adoção do modelo não confessional.

O ministro Luís Roberto Barroso, relator da ADI, aduziu – corretamente - que a simples presença do ensino religioso em escolas públicas já constitui uma exceção à laicidade do Estado e, por isso mesmo, não pode receber uma interpretação ampliada para permitir que o ensino religioso seja vinculado a uma específica religião. Nas palavras do Ministro: “O ensino religioso confessional viola a laicidade porque identifica Estado e Igreja, o que é vedado pela Constituição.” (BRASIL, 2017)

Ademais, o Estado, ao permitir o ensino religioso vinculado a uma crença específica, estaria favorecendo uma religião específica, muito provavelmente uma religião majoritária, o que vai de encontro ao comando do legislador constituinte de 1988 que instituiu a laicidade estatal.

Nesse sentido, o Ministro Relator, leciona:

Qualquer política pública ou qualquer interpretação que favoreça uma religião, mesmo que majoritária, quebra a neutralidade do Estado nesta matéria. Portanto, o ensino religioso confessional é incompatível com a laicidade também pela impossibilidade de preservação da neutralidade do Estado em relação às religiões. (BRASIL, 2017)

O ministro Marco Aurélio, acompanhando o voto do Relator, apontou que “Ao estado laico não cabe incentivar o avanço de correntes religiosas específicas, mas sim assegurar campo saudável e desimpedido ao desenvolvimento das diversas cosmovisões. ”.

O ministro Alexandre de Moraes, no entanto, abriu divergência ao votar pela possibilidade do modelo confessional de ensino religioso nas escolas.

O ministro Dias Toffoli, acompanhando o voto dissidente de Moraes no sentido da improcedência da ação, justificou-se no caráter facultativo do ensino religioso. Segundo ele, a faculdade prevista na Constituição (artigo 210, parágrafo 1º), por si, resguarda a individualidade da pessoa e sua liberdade de crença, ao passo que não obriga o ensino religioso àqueles não querem aprofundar os conhecimentos em uma religião ou se sujeitarem a determinados dogmas.

É incontestável que existe uma norma constitucional que prevê o ensino religioso nas escolas públicas. Todavia, esta deve analisada em consonância prática com o princípio da laicidade estatal ao invés de ser interpretada isoladamente, pois, caso contrário, o Estado estaria financiando a promoção de determinados dogmas religiosos na escola pública.

Para atender ao princípio da laicidade, a interpretação a respeito do art. 210, §1º, da CF/88, deveria ser restritiva no sentido de permitir o ensino de história das religiões e não o ensino de dogmas religiosos, ainda que de forma pluralista.

Retomando o citado voto do Ministro Roberto Barros pela procedência da ação, argumenta-se que "A não confessionalidade não é um despreço à religião; é um respeito ao pluralismo, para que cada um possa conduzir a sua vida de acordo com sua crença sem a ingerência do Estado".

Todavia, ignorando o princípio da laicidade do Estado, venceu o voto divergente inaugurado pelo ministro Alexandre de Moraes, para rejeitar a ação da PGR para que aulas de ensino religioso fossem ministradas sem vínculo com qualquer religião.

Infelizmente, a decisão tomada pelo Supremo Tribunal não surpreende. Apesar da laicidade do Estado, não é incomum visualizar a fixação de crucifixo nos tribunais e órgãos públicos, por exemplo, sob a justificativa de que a maior parte da população brasileira é cristã e, portanto, não estaria afrontando o princípio da laicidade estatal. Também não é incomum verificar condutas e decisões adotadas pelo Estado para não desagradar lideranças religiosas fundamentalistas, que ainda possui muita força no Congresso Nacional, nas Assembleias Legislativas e nas Câmaras de Vereadores. O que o STF fez ao proferir a decisão na ADI 4439 foi fortalecer – ainda mais - o fundamentalismo religioso.

No entanto, não é razoável que a faculdade de se matricular no ensino religioso sirva para justificar o financiamento da promoção de dogmas religiosos com dinheiro público.

Adotar esta postura contraria o que deveria se esperar de um Estado laico, que é uma neutralidade em matéria religiosa. Por força dos princípios da neutralidade religiosa e da separação entre Estado e Igreja, ao Estado é vedado o estabelecimento de preferências ou discriminações entre as confissões religiosas, bem como de interferências da religião no exercício de funções estatais.

Nesse sentido, Márcio Eduardo Pedro Morais (2014) faz a seguinte observação:

No que se refere à relação ao Estado Democrático de Direito e laicidade estatal, destaco, de modo inicial que, o Estado Democrático não suprime a religião da vida pública, não atacando o aspecto religioso (o que caracteriza o laicismo), do contrário, o Estado Democrático deve manter a neutralidade em relação ao fator religioso. Porém, o Estado democrático não pode aceitar a mistura entre religião e Estado, fazendo com que as decisões estatais sejam impregnadas de aspecto religioso. A instituição do Estado laico é indispensável à garantia das liberdades individuais e de uma convivência pacífica entre os indivíduos, tendo em vista ser esse Estado a forma de governo e de exercício de poder no qual há a separação entre Poder Público e Religião, sendo a garantia da dignidade da pessoa humana fundamento constitucional explícito. (MORAIS, 2014, p. 21-22).

O ordenamento jurídico brasileiro prevê maneiras distintas a proteção à liberdade religiosa e a laicidade estatal, e o Supremo Tribunal, como última instância do poder judiciário do país, tem o dever de reafirmar essa proteção ao invés de flexibilizá-la.

É importante compreender que a laicidade do Estado é ação fundamentada do Estado não em conceitos sagrados, mas sim em uma concepção democrática, tendo por fim garantir a todos os cidadãos tratamento igualitário, independente do exercício da fé de cada um, preservando os princípios norteadores do Estado Democrático de Direito.

### **3.3 Das extensões interpretativas**

Após a exposição dos fundamentos do instituto da imunidade religiosa, é necessário analisar a interpretação da referida imunidade, tendo em vista que existem diversos aspectos a serem abordados no que tange ao tema. Um dos aspectos a ser analisado é o alcance de tal imunidade, conceituando assim o que é templo, e para tal, será estudada a visão de diversos doutrinadores brasileiros.

É inquestionável que a imunidade tributária recai sobre a estrutura física destinada à celebração de cerimônias públicas religiosas. Todavia, é uma questão polêmica na doutrina haveria extensão desta para alcançar às dependências adjacentes do edifício principal, as rendas e serviços das entidades religiosas.

Pela necessidade de se determinar a definição da expressão “templos de qualquer culto” e, conseqüentemente, quais seriam os objetos da imunidade fiscal prevista no art. 150, VI, alínea b da Constituição Federal de 1988, surgiram algumas teorias acerca da abrangência da imunidade religiosa.

Nas doutrinas é possível identificar a existência de pelo menos três principais correntes, cujas especificidades individuais, serão abordadas a seguir.

### 3.3.1 Teoria Restritiva

A teoria restritiva, como o próprio nome já diz, restringe a abrangência da imunidade tributária aos impostos sobre o patrimônio imobiliário destinado à celebração do culto, não comportando a ampliação de sua interpretação para alcançar a renda e serviços das entidades religiosas.

Zelmo Denari (2009), defende a interpretação restritiva para a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, afirmando que:

[...] as dependências anexas ao templo não gozam de imunidade tributária, pois o texto constitucional apenas se refere ao templo, e as normas de exoneração tributária, por exigência das regras de hermenêutica, devem ser interpretadas literalmente. (DENARI, 2009, p. 167)

De acordo com essa interpretação, portanto, apenas o edifício destinado à reunião de pessoas para professar sua fé comum é que possui o direito constitucional à imunidade tributária.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, nem mesmo a casa do padre, do rabino, dos ministros protestantes, etc., não devem estar imunes, já que o objetivo do instituto é imunizar apenas templo, local destinado ao culto, e não as moradias dos líderes religiosos, pois estes não deixam de serem cidadãos, devendo assim cumprir com todos os deveres comuns à cidadania. (COELHO, 1999, p. 483).

Cumprer esclarecer que o local de culto não precisa ser, necessariamente, uma igreja. Basta que sejam realizados no imóvel celebrações religiosas que estes sejam alcançados pela imunidade.

Cretella Junior (1992), nesse sentido, leciona:

É garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto [...]. Local de culto é o corpus, o templo, o terreiro, o edifício, [...]. Há culto interno em igreja, em templo, como há culto ao ar livre, na grama, no terreiro, entre ruínas, sem edifício algum [...]; não se confundem, porém, templos, locais de culto, com casas paroquiais, locais de residência dos padres ou pastores, nem com escolas dominicais” (CRETELLA JR., 1992, p. 251)

Observa-se que no entendimento deste autor também não é possível que a imunidade tributária dos templos de culto seja interpretada de forma ampliada para abranger as casas paroquiais, a moradias dos líderes religiosos, entre outros bens, ainda que anexos ao templo, que não são destinados às celebrações religiosas.

Essa teoria já foi, inclusive, defendida pelo STF em 1953, durante a vigência da Constituição de 1946, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 21.826/DF. O STF posicionou-se, na ocasião, no sentido de que a imunidade tributária estatuída no art. 31, 5, letra b, da Constituição de 1946, deveria ser interpretada de maneira restrita, ou seja, templo seria somente os locais de realização dos cultos. “Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo”. (RE 21.826/DF, Relator Ministro Ribeiro Costa, 30.12.1953).

Cumprer destacar que o STF, conforme será abordado posteriormente, alterou o seu posicionamento ao longo dos anos.

Por outro prisma, Pontes de Miranda, defende que as residências dos pastores, rabinos, padres, e demais líderes religiosos só deverão alcançados pela imunidade tributária se estiverem dentro da edificação física do templo. (MIRANDA apud CARRAZZA, 2009, p. 762).

A Teoria Restritiva, portanto, demarca de forma clara e objetiva o limite da interpretação da imunidade tributária religiosa: é imune a estrutura física destinada à celebração de cerimônias públicas religiosas.

Ora, se a imunidade religiosa abrange apenas o bem imóvel reservado à celebração do culto, ela desobriga os templos apenas do pagamento dos impostos sobre o patrimônio (IPTU, ITCD e ITBI).

Todavia, esta teoria a respeito da definição de templos de culto não satisfaz à disposição constitucional prevista no §4º do artigo 150 da Carta Magna de 1988 na sua totalidade.

Observa-se que o legislador constituinte dispôs claramente, no §4º do artigo 150 da CF/88, que a imunidade tributária abrange todo o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas e não somente à edificação física destinada a realização de cultos religiosos.

O parágrafo 4º do artigo 150 da CF/88 passou, então, a servir de vetor interpretativo da imunidade tributária religiosa, devendo esta abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

### 3.3.2 Teoria Liberal

A teoria liberal apresenta uma interpretação extensiva da imunidade religiosa, ao passo que sustenta que este benefício fiscal não se restringe aos locais onde se realizam os cultos. Ao contrário, a imunidade fiscal dos templos de qualquer culto se estenderia aos anexos dos locais destinados às celebrações religiosas onde, de alguma forma, se busca propagar a fé.

Defendendo uma interpretação ampliativa para a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, Carrazza afirma que a imunidade tributária não alcança somente a edificação física onde é realizada o culto religioso, mas abrange também todos os locais anexos do templo, como o convento, a casa paroquial, o cemitério, a casa do pastor, o centro de formação de rabinos, o seminário, entre outros, desde que sejam utilizados para a finalidade essencial da entidade, não tendo por fim questões econômicas.

Nas palavras do autor, a imunidade tributária “não alcança somente o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”. (CARRAZZA, 2009, p. 762).

Aliomar Baleeiro (2015), nesse sentido, leciona:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade

religiosa, desde que não empregados em fins econômicos. (BALEEIRO, 2015, p. 149-150).

O posicionamento de Baleeiro reforça também a tese de que não basta que o bem imóvel pertença ao templo de qualquer culto, é necessário que este seja destinado a fins religiosos. Nas palavras do autor: “[...] não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia etc.”. (BALEEIRO, 2015, p. 150).

Na visão de Carrazza a imunidade tributária não alcança nem mesmo locação de salão de festas pertencentes à entidade, venda de objetos sacros, venda de licores etc., mesmo se a renda obtida for revertida em benefício da entidade religiosa, simplesmente por não serem funções essenciais da entidade. (CARRAZZA, 2009, p. 762-763).

Nessa esteira, são passíveis de tributação os imóveis e os anexos pertencentes às ordens religiosas que possuam fins econômicos ou que não tenham finalidades compatíveis com a religião, como prédios alugados, terrenos arrendados e lotes vagos, por exemplo.

Cumpra também destacar que Baleeiro admite também a imunização de bens móveis, como embarcação, um avião ou um veículo, desde que utilizados em favor da propagação da fé. Para o autor, estes podem ser comparados a um templo móvel, se forem utilizados essencialmente com a finalidade de realização de cultos. (BALEEIRO, 2015, p. 150).

Na Teoria Liberal, a interpretação da imunidade tributária religiosa é delimitada, portanto, pela finalidade dos bens móveis e imóveis das entidades. Se forem estes destinados à celebração de cerimônias públicas religiosas e/ou propagação da fé, estarão imunes.

Cabe ressaltar, ainda, que, de acordo com esta teoria, a imunidade religiosa é um benefício fiscal concedido aos templos destinados ao culto e seus anexos que os dispensa da obrigação tributária de pagar impostos sobre o patrimônio (IPTU, ITCD, ITBI e IPVA), não cabendo uma interpretação extensiva para dispensá-los do pagamento dos outros impostos que podem vir a onerar as entidades religiosas, como o Imposto sobre Serviços, Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços, por exemplo.

### 3.3.3 Teoria Moderna

A teoria moderna apresenta uma interpretação ainda mais ampla da imunidade religiosa, ao passo que sustenta que este benefício fiscal se estende a rendas e serviços que estiverem relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas.

Machado, que leciona que é necessário que o privilégio tributário concedido aos templos de qualquer culto seja extensivo em relação a todo patrimônio, renda ou serviço relacionado à atividade essencial da entidade religiosa. Nas palavras do autor: “Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa”. (MACHADO, 2004, p. 269).

Assim, diferente das teorias restritiva e liberal que imunizam a entidade religiosa apenas dos impostos sobre o patrimônio, a teoria moderna estende o benefício a todos os outros impostos. Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins: “O que o Constituinte declarou é que, sem quaisquer restrições, as Igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos”. (MARTINS, 1998, p. 79).

Segundo Regina Helena Costa, isso significa dizer que a imunidade fiscal constitucionalmente garantida aos templos de qualquer culto afasta a cobrança do imposto sobre o imóvel destinado à realização de cerimônias religiosas; o imposto sobre o serviço religioso; o imposto sobre a renda advinda das doações dos fiéis; o imposto sobre a propriedade de automóveis usados a serviço do culto; etc. (COSTA, 2006, p. 158)

Na concepção de Pedro Lenza “essa regra se mostra bastante relevante, pois impede que o Estado utilize, eventualmente, de seu poder de tributar para embaraçar o funcionamento dos cultos religiosos ou igrejas (art. 19, I)”. (LENZA, 2012, p. 1.121)

É importante ressaltar que a teoria moderna é aquela que mais se aproxima da interpretação da imunidade tributária religiosa definida nas disposições constitucionais, posto que, conforme já mencionado, o legislador constituinte de 1988 assegurou, no §4º do artigo 150 da Carta Magna, que a interpretação da exoneração fiscal religiosa abarcaria não apenas o templo religioso como sendo o local onde é possível professar a fé, mas também todo o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas.

Eduardo Sabbag (2011), nesse sentido, leciona:

[...] a concepção moderna tem-se mostrado a mais adequada à satisfação da problemática que circunda a tributação dos templos religiosos que, em virtude do dinamismo que tem orientado a atividade, como questões jurídicas as mais variadas possíveis, requerem do exegeta um certo despreendimento das estruturas formais, a fim de atingir a ratio legis e propor a justiça fiscal aos casos concretos. (SABAG, 2011, p. 326)

Todavia, o §4º do artigo 150 da Carta Magna, mais especificamente o termo “finalidades essenciais” presente neste dispositivo, por si só não é suficiente para delimitar a incidência da imunidade fiscal dos templos de qualquer culto. Ao contrário, após muita reflexão e pesquisa acerca do alcance do referido termo, outras perguntas foram se formando: o que seria finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? Quais os patrimônios, rendas e serviços estão relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas? As atividades mercantis exercidas pelas igrejas para angariar meios financeiros para a manutenção do culto podem ser interpretadas como atividades relacionadas às finalidades essenciais destas entidades?

## **CAPÍTULO 4 - EXTENSÕES E LIMITES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Após concentrado os esforços na associação e no confronto de ideais dos doutrinadores, de modo a fomentar o desenvolvimento de novas premissas e conclusões, buscar-se-á, no presente capítulo, apresentar uma reflexão sobre o alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer e analisar a possibilidade de se estabelecer critérios mais objetivos para determinar os limites deste instituto jurídico.

É cediço que a imunidade tributária religiosa alcança todo patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas. Entretanto, é possível observar que ainda existem aspectos controversos referentes às imunidades tributárias religiosas e que a doutrina ainda diverge sobre diversos assuntos que permeiam a interpretação da extensão e limite de tal instituto jurídico.

Ruy Barbosa Nogueira, respondendo ao questionamento a respeito do significado das finalidades essenciais das entidades mencionadas no §4º do art. 150, da CRFB/88, de maneira bem clara e objetiva, leciona que a “expressão finalidades essenciais dentro de tal contexto é sinônima de fins previstos no estatuto”. (NOGUEIRA, 1992, p.78).

Regina Helena Costa, por sua vez, entende que as finalidades essenciais das entidades religiosas são “[...] aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição”. (COSTA, 2014, p. 106).

A autora cita como exemplo de finalidades essenciais “[...] a prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis”. (COSTA, 2014, p. 106).

Após a análise sobre a definição doutrinária dada às finalidades essenciais das entidades religiosas, convém ressaltar ainda uma questão relevante para a interpretação das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto, qual seja, a sua extensão.

No que diz respeito do alcance das finalidades essenciais das entidades religiosas, Hugo de Brito Machado, sustenta que todas as atividades que estejam voltadas ao exercício da religião não são passíveis de tributação. Isto é, todas as atividades exercidas pelas entidades religiosas que estiverem diretamente

relacionados com as finalidades essenciais do templo estão imunes. (MACHADO, 2004, p. 269)

Desta forma, não poderia haver a incidência de tributos sobre quaisquer atos religiosos, como batizados, missas, etc., tampouco sobre bens que estejam a serviço do culto, para realização de atividades religiosas ou residência dos religiosos como, por exemplo, conventos e casas paroquiais.

Todavia, haveria incidência de tributos sobre bens pertencentes à entidade religiosa que não tivessem relação com o exercício desta. Imóveis alugados, assim como os respectivos rendimentos, por exemplo, não são atingidos pela imunidade, podendo ser tributados.

Nas palavras do autor (2004):

A locação de imóveis é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, IV, da CF. (MACHADO, 2004, p. 270).

Nessa concepção, Torres leciona que os bens utilizados com fins comerciais e econômicos, as terras isoladas ou sem utilidade da Igreja não são abrangidas pela imunidade tributária. (TORRES, 2005, p. 254-255)

Atualmente, o STF tem permitido uma interpretação da imunidade dos templos de qualquer culto nesse sentido, justamente em razão do disposto no mencionado §4º do art. 150 da Constituição Federal.

A jurisprudência do STF firmou o posicionamento no sentido de ser a imunidade dos templos de qualquer culto restritiva às atividades sem fins comerciais e econômicos.

O posicionamento acima pode ser verificado por meio do voto do Relator Ministro Sepúlveda Pertence, no Recurso Extraordinário 237.718-6/SP. O Município de São Paulo recorreu à decisão que concedeu imunidade tributária em relação à incidência de IPTU ao imóvel de propriedade de entidade imune alugado a terceiro, cuja renda é destinada às finalidades da instituição.

O RE 237.718 foi indeferido e o argumento utilizado pelo Ministro Relator, ressaltado pelo professor Marciano Seabra de Godoi (2012), foi o seguinte:

A imunidade dos templos não pode chegar a constituir um incentivo ou subsídio à manifestação religiosa, por isso somente alcança o templo e suas dependências (tais como claustros, conventos, pátios, estacionamentos para os fiéis), não abrangendo imóveis da instituição religiosa destinados a outros fins (não relacionados ao culto) ou alugados a terceiros. Já no caso das instituições de assistência social ou de educação sem fins lucrativos, a imunidade consubstanciaria norma de estímulo estatal ou sanção premial destinada a que as instituições continuem prestando serviços que o próprio Estado deveria se encarregar de prestar, disto decorrendo a necessidade de sua interpretação extensiva. (GODOI, 2012, p. 12).

Como se verifica, o posicionamento do STF naquele momento foi de conceder interpretação extensiva às instituições de assistência social e de educação sem fins lucrativos, por entender que estas carecem de estímulo estatal e conceder interpretação restritiva aos templos de qualquer culto.

Todavia, aplicar sobre o instituto da imunidade religiosa uma interpretação extensiva baseada única e exclusivamente na concepção de que se atividades exercidas pela igreja não forem mercantis deverá ser alcançada pelo benefício fiscal é um erro, pois ignora o fato de que o patrimônio e a renda adquiridos das atividades religiosas podem ser utilizados para fins particulares.

Outros doutrinadores, em contrapartida, defendem que a imunidade fiscal deve proteger apenas os patrimônios, as rendas e os serviços que forem revestidos em favor das entidades religiosas, não importando se angariados através de atividades mercantis.

Nas palavras de Ricardo Cunha Chimeti, adepto a esta corrente: “[...] prevalece que a renda dos imóveis locados, desde que utilizada para a realização das finalidades essenciais da entidade religiosa, também está protegida pela imunidade”. (CHIMETI, 2011, p. 46)

No mesmo sentido, Ferreira assevera que sequer pode haver incidência de tributos sobre a renda auferida através de atividade mercantil realizada pelas entidades religiosas se estas forem revestidas, em sua totalidade, a favor da igreja, como entidade mantenedora do templo. (FERREIRA, 1997, p. 1056)

Portanto, todos aqueles patrimônios, rendas e serviços que, direta ou indiretamente, forem ser revestidos em favor da instituição devem ser desonerados pelo benefício fiscal constitucionalmente garantido. Isto é, ficam imunes da tributação dos impostos todos os bens vinculados à entidade religiosa, sejam eles móveis ou imóveis, os vencimentos de toda ordem, os trabalhos desempenhados e

até os lucros advindos de atividades com finalidades econômicas que possibilita a viabilidade das entidades religiosas.

Estará imune, de acordo com esta concepção, não apenas o imóvel destinado à realização de atividade religiosa (igreja, casa paroquial, convento etc.), mas também as rendas decorrentes das contribuições dos fiéis, imóveis alugados e os serviços prestados pela entidade, desde que todo o resultado financeiro destes for revestido em favor de um ato religioso.

A crítica que cabe a esta concepção reside no fato de que a aplicação da imunidade religiosa, que confere efetividade aos direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados, não podem ofender os demais princípios basilares do direito, devendo observar os fundamentos e parâmetros claros para sua aplicação que justifiquem o tratamento desigual despendido ao beneficiado.

Neste ponto, cumpre destacar que, além do princípio da liberdade religiosa, é preciso observar também os princípios da isonomia fiscal e da livre concorrência. Ora, se a entidade religiosa estiver atuando em regime de competição em atividades estritamente mercantis, ainda que toda a renda seja revestida em favor da igreja, a entidade não seria merecedora da exoneração constitucional, sob pena de concorrência desleal.

Ora, não pode o Estado, pautando-se no argumento de garantia de liberdade religiosa, contribuir para um desequilíbrio das relações na esfera econômica.

Ademais, é cediço que as entidades religiosas ficam a mercê tão somente da idoneidade da respectiva organização e muitas vezes, seja por má fé ou por falta de conhecimento de seus dirigentes, as igrejas tem sua finalidade desvirtuada, especialmente sob o ponto de vista da ordem financeira.

Nesse sentido Garrett (2006), leciona:

[...] Algumas religiões ou cultos, por assim dizer, praticam atos abusivos e condenados socialmente. Sob o manto da religião, algumas pessoas praticam atos ilegais e imorais com o intuito de satisfazer sua lascívia ou obter alguma vantagem financeira. (GARRETT, 2006).

Pelos motivos expostos, é necessário, neste sentido, repensar o alcance da imunidade religiosa no Brasil. A interpretação das normas constitucionais não pode ser estendida sem qualquer critério objetivo. Devem ser interpretadas de modo que

a imunidade alcance o seu objetivo, garantindo os direitos daqueles que o legislador pretendeu proteger.

Caso contrário, aplicar sobre este instituto uma interpretação extensiva sem qualquer critério objetivo em relação a todo e qualquer patrimônio, renda e serviços prestados pelas instituições religiosas seria permitir que a imunidade tributária religiosa excedesse a sua finalidade, tornando-se um incentivo às religiões que têm o seu objeto fim desvirtuado.

Obviamente, não se pretende defender um radicalismo, mas é inadmissível pensar que a imunidade tributária religiosa não pode ser limitada. A fé religiosa professada por grande maioria da população brasileira e a alegação da garantia do livre exercício dos cultos religiosos não podem ser utilizadas como fundamentos para tutelar de forma irrestrita a imunidade tributária religiosa.

Na prática, é necessário estabelecer determinadas condições que deverão ser verificadas para incidência do benefício fiscal, condições estas que dificultem a prática de qualquer tipo de fraude.

Defende-se aqui que deverão ser beneficiadas pela imunidade fiscal religiosa apenas as atividades exercidas pela entidade que não forem mercantis e que tiverem toda sua renda revestida em favor das finalidades da igreja.

Em outras palavras, não basta que as atividades estejam voltadas ao exercício da religião para que não sejam passíveis de tributação, é necessário que o patrimônio e a renda adquiridos dessas atividades não sejam utilizados para fins particulares.

Nesse sentido, caso haja desvio da finalidade das entidades religiosas, com evidências de atuações deturpadas na esfera financeira, bem como enriquecimento ilícito de dirigentes, favorecimento indevido ou confusão patrimonial, o benefício tributário às entidades religiosas deverá ser revogado.

Na prática, o ideal é que estes requisitos objetivos para a incidência do benefício da imunidade fossem previstos em Lei Complementar. De acordo com Carta Magna, art. 146, II, “cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Antônio Carlos Diniz Murta (2012) se posiciona da seguinte maneira sobre o assunto:

A interpretação dos escassos dispositivos constitucionais sobre a matéria é feita sobretudo lastreada na fé do intérprete ou mesmo de sua crença religiosa. O Estado não pode ficar refém, nesta questão tão candente, do que os ministros do STF consideram culto, o que consideram impostos sobre o patrimônio ou mesmo o que consideram atividade essencial daquelas entidades. (MURTA, 2012, p. 15).

Com fundamentos diversos, mas compartilhando da mesma opinião, Coêlho afirma que a regra da imunidade tributária necessita de complemento normativo, já que assim condiciona o próprio texto constitucional. Na concepção do autor “toda imunidade é uma limitação do poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar”. (COÊLHO, 1999, p. 479).

Inexistindo Lei Complementar que estabeleça determinadas condições para aferição do benefício, haverá uma série de fatores que dificultará a aplicação da norma imunizante, entre eles a ausência de consenso entre os juristas sobre o alcance da referida imunidade.

Assim, com fulcro nas razões expostas, a conclusão do presente estudo é que o dispositivo constitucional que concede a imunidade tributária dos templos e qualquer culto é passível de limitação, por Lei Complementar.

Em vista dos argumentos apresentados conclui-se que abarcado pela proteção constitucional de intangibilidade no sentido de restrição ou extinção é o direito fundamental e não os meios de proteção do mesmo. Portanto, não há fundamento plausível para a continuidade da imunidade tributária religiosa da forma como ela é.

Finalmente, como ultima abordagem a cerca das extensões e limites à imunidade religiosa, cumpre destacar que é necessário a intervenção do Estado por meio do seu poder regulatório e fiscalizador na situação das imunidades das entidades religiosas. Nas palavras de Garrett “Os limites à liberdade religiosa não são desnecessários ou abusivos.” (GARRETT, 2006)

Portanto, as autoridades fiscais podem - sem risco de infringência à liberdade religiosa - e devem intervir, inclusive através de fiscalização, para se evitar excessos, sem prejudicar a livre propagação das religiões assegurada pela Constituição Federal, garantindo a continuidade e manutenção desta dentro do limite da razoabilidade.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

É sabido que diversas organizações religiosas auxiliam o Estado na prestação de diversos serviços de necessidades básicas, como saúde, educação, assistência social, sendo relevantes na construção de uma sociedade. Com base nisso, fazendo-se um exame interpretativo do texto constitucional, é possível constatar que a intenção do legislador constituinte originário ao estabelecer a imunidade tributária religiosa foi assegurar que os impostos, em razão de seus efeitos econômicos, não desfalcassem o patrimônio das organizações religiosas, tampouco contribuíssem para diminuir a eficácia dos seus serviços.

Ainda, como a cobrança de impostos aos templos de cultos poderia vir a ser um embaraço ao exercício da crença, outro valor que justificador a imunidade religiosa é o de respaldar as entidades religiosas e garantir-lhes privilégios, inclusive constitucionais para garantir o livre exercício da crença e da religiosidade.

Desta forma, a imunidade religiosa é um mandamento constitucional que impede o fenômeno da tributação sobre as entidades religiosas, mandamento este que coincide com o direito fundamental pátrio da liberdade religiosa dos cidadãos.

Todavia, a partir do presente estudo, verificou-se a presença de divergência entre os doutrinadores sobre a abrangência do sistema de imunidades tributárias que recai sobre os templos de qualquer culto.

Por esta razão, a discussão mais importante que se vislumbrou no desenvolvimento do presente estudo é sobre as extensões interpretativas a respeito da imunidade tributária dos templos de qualquer culto e o seu limite.

Com o desenrolar do trabalho, pôde-se observar que a imunidade tributária religiosa não alcança simplesmente os templos onde se realizam os cultos religiosos, mas também as edificações adjacentes, as rendas e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades. Essa abrangência é fundamentada na própria Constituição Federal, em seu artigo 150, §4º.

Mesmo diante deste dispositivo constitucional, não é tarefa fácil estabelecer limites às extensões interpretativas da imunidade tributária religiosa, dada a complexidade do tema e a divergência na doutrina.

Enquanto alguns doutrinadores defendem que não haveria a incidência de tributos sobre quaisquer atos religiosos e bens que estejam a serviço da realização de atividades religiosas, outros entendem que a imunidade religiosa protege todos

os patrimônios, as rendas e os serviços que forem revestidos em favor das entidades religiosas, não importando se angariados através de atividades mercantis.

A crítica que se faz a estas concepções doutrinárias é que nenhuma das duas correntes isoladamente atende os fundamentos da imunidade. Isto porque, a aplicação extensiva da imunidade religiosa para proteger as atividades mercantis exercidas pela igreja fere os princípios da isonomia fiscal e da livre concorrência, uma vez que a entidade religiosa estaria atuando em regime de competição. Em contrapartida, a aplicação desta imunidade, baseada única e exclusivamente na regra de que basta que a atividade não seja mercantil para a entidade fazer jus ao benefício, abre precedente para que os bens e rendas oriundos de atividades estritamente religiosas sejam revestidos para fins particulares.

Desta forma, diante da realização desse estudo sobre as extensões e limites das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto, defende-se aqui a corrente que demonstra que não basta que os bens e os rendimentos das entidades religiosas sejam oriundos de atividades não mercantis para eles sejam alvos da imunidade. É necessário também que os todos os bens e as rendas sejam revestidos também em favor da igreja, não sendo permitido o seu uso para fins particulares.

Em outras palavras, deverão ser beneficiadas pela imunidade fiscal religiosa apenas as atividades exercidas pela entidade que não forem mercantis e que tiverem toda sua renda revestida em favor das finalidades da igreja.

É possível concluir, portanto, que é necessário estabelecer critérios objetivos para a interpretação das normas constitucionais. Estes critérios objetivos, *a priori*, deverão ser estabelecidos mediante Lei Complementar, conforme determina o art. 146, II, da CF/88.

Enquanto não sobrevir Lei Complementar regulamentando as extensões e limites da imunidade tributária, existirá uma interpretação muito extensiva sobre o instituto da imunidade tributária que excede a sua finalidade, tornando-se um incentivo às religiões que têm o seu objeto fim desvirtuado.

Em vista dos argumentos apresentados conclui-se que é necessária a intervenção do Estado por meio do seu poder legislativo para estabelecer critérios objetivos que limitam a interpretação do instituto da imunidade tributária religiosa. Além disso, é necessário que o Estado atue de forma efetiva na fiscalização das imunidades das entidades religiosas para garantir a continuidade e manutenção das

entidades religiosos, dentro do limite da razoabilidade, evitando-se excessos e desvio de finalidade.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)>. Acesso em 04 nov. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4439/DF**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso– Tribunal Pleno. Diário de Justiça, Brasília, 27 set. 2017. Disponível em: <<http://luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/08/ADI-4439-vers%C3%A3o-final.pdf>>. Acesso em: 06 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 237.718-6/SP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence – Tribunal Pleno. Diário de Justiça, Brasília, 06 set. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>>. Acesso em: 06 nov. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional: teoria do estado e da constituição: direito constitucional positivo**. 17. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHIMETI, Ricardo Cunha. **Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e Lei de responsabilidade fiscal**. 15. ed. São Paulo, Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 3. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. Dialética – São Paulo: 2011.

CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição de 1988**. Vol. I, arts, 1º a 5º (I a LXVII), 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. Editora Forense: Rio de Janeiro-RJ, 2009.

GARRETT, Marina Batista. **A necessidade de limites à liberdade religiosa**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, IX, n. 28, abr 2006. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1107](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1107)>. Acesso em: 10 nov. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. rev., atual. e ampl. Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades condicionais e incondicionais – inteligência do Artigo 150, inciso VI, § 4º e Artigo 195, §7º da Constituição Federal**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.28 – 1998.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV. Direitos Fundamentais. 3 ed. Coimbra Editora, 2000.

MORAIS, Márcio Eduardo da Silva Pedrosa. **A liberdade religiosa como direito fundamental no estado democrático de direito em face do ensino religioso**. 2014. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito, Belo Horizonte. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_MoraisMEP\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_MoraisMEP_1.pdf)>. Acesso em: 04 nov. 2017.

MURTA, Antônio Carlos Diniz; TEIXEIRA, Rodrigo Leal. **Repensando a imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Uma abordagem sobre a distorção e**

**inconsistência de sua aplicação.** 2012. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=69adc1e107f7f7d0>>. Acesso em: 06 nov. 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo.** 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PERES, João Bosco. As imunidades tributárias. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 12 de setembro de 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro. **Homem de. Imunidades Tributárias: alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 19, n. 96, p. 39-70, jan./fev. 2011.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Pesquisa em direito e redação de monografia jurídica.** Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997.

TEPEDINO, Gustavo. **Aspectos Polêmicos do Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidades de Fins Religiosos.** In: Revista da Procuradoria-Geral da República. N. 5, 1994.

TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A liberdade religiosa no direito constitucional brasileiro.** 2010. 282 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-21062011-095023/pt-br.php>>. Acesso em: 03 nov. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: volume 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZYLBERSZTAJN, Joana. **O princípio da laicidade na Constituição Federal de 1988.** 2012. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Paulo. Disponível em:

<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-11102012-111708/pt-br.php>>.  
Acesso em: 04 nov. 2017.